Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 35076 du rôle
Inscrit le 18 août 2014

Audience publique du 21 octobre 2015

Recours formé par
Monsieur ...et Madame ..., …
contre une décision du directeur de l’administration des Contributions directes
en matière d’impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35076 du rôle, déposée en date du 18 août 2014 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ...et son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-…, tendant à la réformation de la décision du directeur de l’administration des Contributions directes du 2 juin 2014 portant rejet de leur demande du 10 janvier 2014 tendant à la remise gracieuse d’impôts sur le revenu relatifs à l’année 2009 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 1er décembre 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ...en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en sa plaidoirie à l’audience publique du 5 octobre 2015.

Le 10 janvier 2014, le médiateur adressa au directeur de l’administration des Contributions directes au nom et pour le compte de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., ci-après désignés par « les époux ... », une demande tendant à obtenir une remise d’impôts sur le revenu de l’année 2009, et plus particulièrement des impôts affectant la plus-value réalisée à l’occasion de la vente d’un immeuble sis à L-….

Par décision directoriale du 2 juin 2014, référencée sous le n° GR 36.14, le directeur de l’administration des Contributions directes rejeta la prédite demande en les termes suivants :

« *Vu la demande présentée le 10 janvier 2014 par Madame la Médiateure ..., au nom des époux ... et ..., demeurant à L-…, ayant pour objet une remise de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 par voie gracieuse ;*

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas

contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant que la demande de remise gracieuse est motivée par le fait que les requérants n'ont pas pu bénéficier de l'exemption de la résidence principale au sens de l'article 102bis L.I.R., étant donné qu'ils ont vendu une maison au cours de l'année 2009 et mettent en cause une situation financière difficile ;

Considérant que la demande de remise gracieuse par les requérants est motivée par des considérations qui mettent en cause la mise en compte d'un bénéfice de spéculation sur la vente d'un immeuble situé à …, … et qui indique les conditions individuelles et privées qui n'ont pas permis l'assimilation de cette habitation à une résidence principale ;

Considérant qu'en l'espèce l'immeuble en question ne constituait jamais la résidence habituelle des contribuables et donc l'habitation n'est pas susceptible d'être assimilée à une résidence principale au sens de l'article 102bis(3) L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'article 99bis(1) L.I.R., sont imposables les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux lorsque l'intervalle entre l'acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas deux ans pour les immeubles ;

Considérant encore que la [sic] *requérants ont vendu la maison en question en date du 14 janvier 2009 et dont l'acquisition remonte au 9 octobre 2007 et* [sic] *par ce fait cette opération et à qualifier de spéculation conformément à l'article 99bis(1) L.I.R ;*

Considérant donc qu'il ne saurait être question d'iniquité en ce qui est de l'impôt dû conformément aux dispositions légales (cf. Conseil d'Etat N°7948 du 31 mai 1989) ;

Considérant encore que la voie gracieuse ne permet pas à réclamer la suspension des délais légaux, car elle n'a pas été instituée pour réaliser des conceptions de politique sociale ou économique, mais en dernière analyse elle a pour objet d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt selon l'article 101 de la Constitution (cf. T.A. N° 29891 du 11 mars 2013);

Concernant la rigueur subjective, cette dernière ne pourra pas être admise, au vu de la motivation présentée ;

Considérant cependant au vu d'une éventuelle situation de trésorerie difficile, que les requérants devrait [sic] *être en mesure de régler leur dette fiscale par des versements réguliers suivant un plan de remboursement fixé de commun accord et adapté à leur situation de revenu avec le receveur de l'Administration des Contributions et en perspective en l'espèce d'une remise des intérêts moratoires débités, après paiement du principal ;*

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ; (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 août 2014, les époux ... ont introduit un recours à l'encontre de cette décision directoriale, sans pour autant en préciser la portée.

Or, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi[1] : aussi, il convient en l'espèce de retenir que les demandeurs ont entendu introduire un recours en réformation à l'encontre de la décision directoriale déférée, et ce conformément au paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qui prévoit un recours de pleine juridiction en la matière.

Le recours en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Les époux ... exposent à l'appui de leur recours avoir vendu leur maison sise à L-…, le 14 janvier 2009. Cette vente ayant eu lieu moins de deux ans après l'acquisition du terrain en date du 9 octobre 2007, le bénéfice de cession relatif à cette vente aurait été imposé en tant qu'opération spéculative. A cet égard, ils expliquent qu'ils n'auraient eu aucune intention spéculative puisqu'ils auraient eu la ferme intention de construire cette maison pour leurs propres besoins et d'en faire leur résidence principale. Néanmoins, ils auraient été contraints de vendre cette maison en raison de l'état de santé de Madame .... Par ailleurs, cette dernière aurait perdu son emploi en raison de son état de santé, ce qui aurait entraîné des difficultés financières pour le ménage, à savoir notamment des problèmes pour rembourser leur prêt immobilier auprès de la banque. Les raisons prémentionnées expliqueraient qu'ils aient vendu la maison sans y avoir habité et ce avant la période de deux ans, de sorte que la plus-value générée par la vente de ladite maison, qui était destinée à devenir leur résidence principale, n'aurait pas dû être imposée et que l'administration des Contributions directes aurait dû faire abstraction de la condition de deux ans ; par conséquent ils demandent à bénéficier d'une exemption de leur obligation fiscale.

Ensuite, ils plaident que le montant leur demandé à titre d'impôts sur le revenu pour l'année 2009 serait surfait puisqu'il serait basé sur une base d'imposition, à savoir une plus-value, erronée puisqu'elle ne prendrait pas en compte tous les frais de construction pris en charge par les époux ... qui auraient procédé eux-mêmes à la construction de cette maison. En réalité, la plus-value réalisée ne serait pas de … euros telle qu'initialement déclarée dans la déclaration d'impôt sur le revenu des époux ... de l'année 2009, mais de seulement … euros, telle qu'énumérée sur un « *Profit & Loss Account* » versé par eux dans le cadre du présent recours. Ils en concluent que le montant de l'impôt relatif à cette plus-value devrait être inférieur à celui réclamé. Monsieur ...a en effet expliqué à l'audience des plaidoiries du 5 octobre 2015 qu'il pensait bénéficier d'une exemption, de sorte à ne pas avoir énuméré dans le cadre de ses déclarations en détails tous les frais en relation avec la construction de la maison, pensant que la plus-value dégagée de cette vente serait de toute manière exemptée. Les demandeurs précisent que vu le temps passé et l'état de santé de Madame ..., ils ne seraient plus en possession de toutes les factures relatives à la construction et demandent si besoin en est la nomination d'un expert indépendant afin d'évaluer « *le vrai coût de la construction de la maison à …* ».

Enfin, ils relèvent que le paiement de l'impôt compromettrait leur existence économique en indiquant qu'ils n'auraient « *pas la capacité financière d'assumer le*

[1] Trib. adm. 20 décembre 2000, n° 12192, Pas. adm. 2015, V° Recours en réformation, n° 7 et autres références y citées.

fardeau ». Monsieur ...a rajouté à l'audience des plaidoiries du 5 octobre 2015 que suite au licenciement de Madame ...en raison de son état de santé, ils ne vivraient que de la seule rémunération de Monsieur ...et n'avoir pas d'autres revenus, et il a versé au tribunal une énumération de leurs dépenses mensuelles afin d'étayer leur situation économique, sur laquelle figurent entre autres les dépenses liées à la maladie de Madame ... et les frais d'études de leur fils, étudiant universitaire.

Le délégué du gouvernement, de son côté, conclut à la confirmation de la décision directoriale déférée et en conséquence au rejet du recours tel que formulé par les demandeurs.

Il convient de souligner qu'en la présente matière, le contribuable, confronté à un bulletin d'imposition, dispose de plusieurs recours spécifiques au droit fiscal, régis par des dispositions spéciales.

C'est ainsi que le contribuable dispose notamment, en vertu du paragraphe 94, alinéa 1er AO, de la possibilité de faire retirer ou modifier son bulletin d'impôt, à condition toutefois qu'il ne soit pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux, possibilité communément considérée comme « *recours gracieux* » en ce sens que la demande afférente est adressée à l'autorité ayant pris la décision attaquée, à savoir le bureau d'imposition compétent.

Il peut encore déposer endéans un délai de trois mois une réclamation devant le directeur sur base du paragraphe 228 AO, le contribuable étant même obligé lorsqu'il veut soumettre l'imposition lui opposée au juge du fond, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre préalablement une telle réclamation au directeur.

D'un autre côté, le contribuable dispose encore de la possibilité de présenter une demande de remise d'impôt - communément appelée « *remise gracieuse* » - sur base du paragraphe 131 AO.

En l'espèce, les demandeurs par l'intermédiaire du médiateur ont introduit une demande en remise d'impôt à l'encontre de leur imposition sur le revenu de l'année 2009.

Une remise d'impôt au sens du paragraphe 131 AO se conçoit dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable.[2] Une demande de remise d'impôt s'analyse dès lors exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette. La fonction de la remise en équité ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit[3].

En effet, au vœu du paragraphe 131 AO, une remise d'impôt se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* », et ce à condition que la demande afférente ait été introduite par le contribuable « *endéans les délais du § 153 AO* », c'est-à-dire endéans l'année qui suit les faits justifiant la remise d'impôt.

---

[2] cf. Cour adm. 11 janvier 2007, Pas.adm. 2015, v° Impôts, n°489 et autres références y citées.

[3] cf. trib.adm. 17 octobre 2001, n° 13099 du rôle, Pas.adm. 2015, v° Impôts, n°489 et autres références y citées.

En d'autres termes, une remise d'impôt n'est justifiée que si, ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur.

Or, en l'espèce, il ressort des explications et développements fournis par les demandeurs, que par leur demande en remise gracieuse, ils ont en fait entendu attaquer la fixation même du montant de l'impôt dû pour l'année 2009. Or, à défaut d'introduction d'une réclamation dans le délai légal contre le bulletin d'impôt de l'année 2009, ledit bulletin est actuellement coulé en force de chose décidée. En outre, comme il vient d'être relevé ci-avant, une demande de remise gracieuse ne saurait avoir pour effet d'abolir les délais pour exercer les voies de recours légalement ouvertes contre le bulletin d'impôt précité.

Il découle de ce qui précède que les demandeurs ont entendu introduire par la demande en remise gracieuse rejetée par la décision directoriale sous examen une réclamation non légalement admissible contre une imposition définitive. La voie de recours ainsi exercée par eux a partant en partie pour objet de contester la légalité et le bien-fondé de l'imposition relative à l'année 2009 en considérant que la plus-value réellement réalisée aurait été inférieure à celle ayant servi de base d'imposition pour le bulletin d'impôt de l'année 2009, à savoir un montant de … euros au lieu de … euros. Or, la procédure choisie actuellement par eux ne saurait avoir pour objet la contestation de la légalité d'une imposition. Il s'ensuit que leur recours, en ce qui concerne le montant de l'impôt dû est à rejeter pour ne pas être fondé, leurs arguments étant étrangers aux considérations d'équité requises dans le cadre de la procédure prévue par le paragraphe 131 AO. Il n'y a dès lors également pas lieu de faire droit à l'offre de preuve formulée par les demandeurs, celle-ci n'étant pas concluante en l'espèce. Par ailleurs, il convient de rappeler qu'aux termes de l'article 351 du Nouveau code de procédure civile, une mesure d'instruction ne peut être ordonnée sur un fait que si la partie qui l'allègue ne dispose pas d'éléments suffisants pour le prouver, une mesure d'instruction ne pouvant en aucun cas être ordonnée en vue de suppléer la carence d'une partie dans l'administration de la preuve. Or, en l'espèce l'offre de preuve telle que formulée par les demandeurs ne saurait suppléer au défaut de produire les factures relatives à la construction de la maison à ... qui auraient dû être en la possession des demandeurs, il y a partant lieu de rejeter l'offre de preuve telle que formulée par les demandeurs.

En ce qui concerne la rigueur objective mise en avant par les époux ..., celle-ci résulterait en substance du fait qu'ils n'auraient pas pu bénéficier de l'exemption de la résidence principale, étant donné qu'ils auraient dû vendre avant l'écoulement de la période de deux ans leur future résidence à ... dans laquelle ils avaient projeté de s'installer. L'iniquité objective découlerait donc de l'imposition de cette plus-value qui serait contraire à l'intention du législateur, ce dernier n'ayant eu ni l'intention d'imposer la vente d'une résidence principale, ni d'imposer au titre de l'article 99bis une vente qui n'aurait pas été spéculative, tout en précisant qu'ils auraient été contraints à vendre rapidement cette maison pour les raisons susmentionnées. Or, si l'article 99ter de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci- après « LIR », précise que le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après son acquisition, d'un immeuble bâti qui constitue, au sens de l'article 102bis LIR, la résidence principale du contribuable n'est pas imposable, force est au tribunal de constater que la maison à ... n'a jamais été la résidence principale des époux ... telle que définie par l'article 102 bis LIR, de sorte que même si la période de deux ans avait été

respectée la maison à ... n'aurait pas pu bénéficier d'une telle exemption, seule leur résidence principale au sens de l'article 102bis LIR, à savoir leur logement à ...., aurait éventuellement pu bénéficier d'une telle exemption, de sorte que l'imposition de cette plus-value n'est pas contraire à l'intention du législateur d'exonérer la vente d'une résidence principale sous certaines conditions.

L'article 99bis LIR pour sa part énonce en son alinéa 1 « *Sont imposables aux termes du présent article les bénéfices résultant des opérations de spéculation ci-après spécifiées pour autant qu'ils ne sont pas imposables dans une catégorie de revenus visée sub 1 à 7 de l'article 10:*

1. Les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux. Les biens sont censés récemment acquis lorsque l'intervalle entre l'acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas:

a) deux ans pour les immeubles; […] » Or, étant donné que conformément à l'acte d'achat, respectivement l'acte de vente versés en cause, les demandeurs ont procédé à la vente de leur maison sise à L-… en date 14 janvier 2009, soit moins de deux ans après l'achat du terrain en date du 9 octobre 2007, l'intervalle visé à l'article 99 bis LIR entre l'acquisition et la réalisation est inférieur à deux ans.

Aussi, le tribunal ne saurait déceler dans l'application de la loi telle qu'effectuée par le directeur une quelconque rigueur objective qui plaiderait en faveur de la remise gracieuse sollicitée par les demandeurs, laquelle consiste en fait à réclamer le bénéfice d'une exemption sans avoir respecté les délais légaux sous prétexte, d'une part, qu'ils auraient eu la ferme intention d'en faire leur résidence principale, et, d'autre part, qu'ils auraient été contraints de vendre rapidement cette maison en raison de l'état de santé de Madame ... et de leur situation financière de sorte à ne pas constituer une vente spéculative; or, il convient de rappeler que la voie gracieuse n'a pas été instituée pour réaliser des conceptions de politique sociale ou économique, mais en dernière analyse elle a pour objet d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt selon l'article 101 de la Constitution[4]. Ce principe d'égalité implique nécessairement comme corollaire que les délais soient appliqués de manière identique à tous les contribuables et non de manière différente en fonction de critères forcément subjectifs ; la fonction de la remise en équité ne pouvant en particulier pas être d'abolir les délais pour exercer un droit[5].

A cet égard, force est au tribunal de constater que le délai de deux ans s'impose à tous les contribuables, de sorte que les époux ... ne sauraient invoquer une situation personnelle subjective afin d'échapper à la taxation de la plus-value générée par la vente de leur maison à ....

Il s'ensuit qu'à défaut de tout autre moyen aucune rigueur objective ne peut être dégagée des éléments du dossier soumis au tribunal.

Quant à une éventuelle rigueur subjective, si les époux ... ont certes affirmé que le montant leur réclamé par l'administration des Contributions directes serait tellement élevé qu'il compromettrait leur existence, c'est toutefois à juste titre que le délégué du gouvernement a relevé que la plus-value réalisée suite à la vente de leur maison, s'élevant

---

[4] Trib. adm. 12 janvier 1999, n° 10802, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 488 et autres références y citées.

[5] Trib. adm. 17 octobre 2001, n° 13099, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 489, et autres références y citées.

selon les propres dires des demandeurs à au moins … euros, suffirait très largement à payer l'impôt dû, et ce sans entamer les autres revenus et avoirs des demandeurs.

S'il est certes encore vrai que l'existence d'une rigueur subjective s'apprécie au jour où le tribunal statue[6], l'idée fondamentale de la remise gracieuse est celle d'une iniquité dans la perception de l'impôt qui pourra résulter de la situation matérielle du contribuable. Tel sera le cas lorsque le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables. Outre son état d'indigence, il faudra que le contribuable soit digne de la remise gracieuse. Ceci suppose que sa situation économique ne lui soit pas imputable.[7]

Bien que l'état de santé de Madame ... tel qu'établi par les certificats médicaux versés, n'est pas contesté, force est de constater en l'espèce que les demandeurs ont négligemment contribué à leur situation financière actuelle. Le médiateur a en effet indiqué dans sa demande de remise gracieuse du 9 janvier 2014 que « *le bénéfice de cession a déjà été dépensé surtout pour octroyer des aides ou faire des cadeaux à des membres de la famille* ». Partant, en raison du fait d'avoir contribué eux-mêmes à la genèse de leur situation économique difficile, les époux ... ne sauraient se voir accorder une remise gracieuse pour rigueur subjective au sens du paragraphe 131 de la loi générale des impôts.

En effet, s'il est exact que le dossier versé en cause permet de dégager que la situation actuelle des époux ... est difficile, la décision de dépenser le bénéfice réalisé lors de la vente de leur maison à ... en octroyant des aides ou en faisant des cadeaux à des membres de famille leur est directement imputable, de sorte que ce sont leurs propres agissements qui les ont mis dans l'impossibilité financière de régler leurs dettes envers le fisc. Ils ne sauraient dès lors se prévaloir de leur propre comportement pour solliciter une remise gracieuse de leurs impôts. Par ailleurs, si les demandeurs ont certes établi un décompte des dépenses mensuelles du ménage, celui-ci n'est toutefois appuyé par aucune pièce.

Aussi, encore que les demandeurs paraissent dignes d'obtenir le bénéfice d'un plan de remboursement, « *les requérants devrait être en mesure de régler leur dette fiscale par le versements réguliers suivant un plan de remboursement fixé de commun accord et adapté à leur situation de revenu avec le receveur de l'Administration des Contributions et en perspective en l'espèce d'une remise des intérêts moratoires débités, après paiement du principal* », tel qu'indiqué par le directeur de l'administration des contributions directes dans la décision déférée, ils n'ont pas produit d'éléments en cause permettant au tribunal de réformer la décision directoriale déférée, de sorte que leur recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

[6] Trib. adm. 12 janvier 2000, n° 10661, Pas. adm. 2015, V° Impôts,, n° 507 et autres références y citées
[7] cf. Alain STEICHEN, Manuel de droit fiscal, Le droit fiscal général, Tome 1, Editions Saint-Paul, 2000, p. 638, n° 871

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

met les frais à charge des demandeurs.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 21 octobre 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Alexandra Castegnaro, juge,
Hélène Steichen, juge

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 22/10/2015
Le Greffier du Tribunal administratif